DIIR

eBook

Revision des externen Rechnungswesens

Prüfungsleitfaden für die Revisionspraxis

Herausgegeben vom DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e. V.
Erarbeitet im Arbeitskreis „Revision des Finanz- und Rechnungswesens"

3., völlig neu bearbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

21

DIIR-Schriftenreihe • DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e. V.

ESV

ERICH SCHMIDT VERLAG

DIIR-SCHRIFTENREIHE

Band 21

Revision des externen Rechnungswesens

Prüfungsleitfaden für die Revisionspraxis

Herausgegeben vom DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
Erarbeitet im Arbeitskreis „Revision des Finanz- und Rechnungswesens“

3., völlig neu berarbeitete und wesentlich erweiterte Auflage

Erich Schmidt Verlag

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
ESV.info/978 3 503 12903 4

Gedrucktes Werk: ISBN 978 3 503 11211 1
eBook: ISBN 978 3 503 12903 4

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2010
www.ESV.info

Ergeben sich zwischen der Version dieses eBooks
und dem gedruckten Werk Abweichungen,
ist der Inhalt des gedruckten Werkes verbindlich.

Satz: Peter Wust, Berlin

Vorwort

Der vom DIIR-Arbeitskreis „Revision des Finanz- und Rechnungswesens“ 1994 erstmalig herausgegebene Prüfungsleitfaden wurde nunmehr in der 3. Auflage vollständig neu überarbeitet und aktualisiert.

Ziel des Prüfungsleitfadens ist es, dem Leser die wesentlichen Begriffe und Inhalte dieses Prüfungsgebiets auf praxisorientierte Weise zu erläutern. Dabei wurde in der überarbeiteten Auflage des Werks auf die Darstellung der Prüfung des internen Rechnungswesens (Kosten- und Leistungsrechnung) verzichtet.

Stattdessen hat der DIIR-Arbeitskreis den aktuellen Entwicklungen Rechnung getragen und das Themengebiet der digitalen Datenanalyse in den Prüfungsleitfaden aufgenommen. Der digitalen Datenanalyse kommt vor dem Hintergrund der zunehmenden Komplexität der Geschäftsprozesse und dem rapiden Wachstum von Datenbeständen eine immer wichtigere Rolle zu.

Nur mit dem Einsatz entsprechender DV-gestützter Instrumente lässt sich für die Interne Revision eine effektive und effiziente Abwicklung ihrer Aufgaben sicherstellen. Mit den kommentierten Prüfungsfragen und den risikoorientierten Indikatoren zur Datenanalyse wird dem Revisor eine praktische Unterstützung bei seiner Arbeit geboten, um die vielfältigen Problemstellungen innerhalb des externen Rechnungswesens gezielt und systematisch abzuhandeln.

Den Mitgliedern des DIIR-Arbeitskreises, die den vorliegenden Leitfaden erarbeitet haben, sprechen wir unseren Dank und unsere Anerkennung aus. Das Autorenteam des DIIR-Arbeitskreises unter der Leitung von Herrn

Dr. Stefan Kullmann, Essen

bestand aus

Sami Abbas, Wiesbaden
Arno Bönner, Leverkusen
Andreas Hauf, Nürnberg
Thomas Jörns, Friedrichshafen
Clemens Jung, Hannover
Thomas Keller, Bonn
Jenny Kohlepp, Bonn
Wulf-Matthias Nolte, Mettlach
Lutz Schäfer, Göttingen
Anja Unmuth, Frankfurt am Main
Dr. Alfons P. Vogt, Düsseldorf.

Wir danken auch den Unternehmen, die durch die Mitwirkung ihrer Mitarbeiter die Bearbeitung dieses Leitfadens ermöglicht haben.

Frankfurt, im Mai 2010

DEUTSCHES INSTITUT FÜR INTERNE REVISION E.V.

Bernd Schartmann, CIA (Sprecher des Vorstandes)	Lutz Cauers (Mitglied des Vorstandes)

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 5

Abkürzungsverzeichnis. 9

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis 13

1 Einleitung 15

2 Prüfungsfelder 19
2.1 Kreditorenmanagement 19
2.1.1 Eingangsrechnungsprüfung 21
2.1.1.1 Aufbau- und Ablauforganisation. 21
2.1.1.2 Kaufmännische Rechnungsprüfung (in der Rechnungsprüfungsstelle). 23
2.1.1.3 Sachliche Rechnungsprüfung 25
2.1.1.4 Spezielle Fragestellungen zur Rechnungsprüfung . . . 26
2.1.2 Lieferantenkonten 31
2.1.3 Zahlungslauf 33
2.2 Debitorenmanagement 35
2.2.1 Aufbau- und Ablauforganisation. 36
2.2.2 Kontoführung. 37
2.2.3 Mahnverfahren 42
2.2.4 Spezielle Fragestellungen zum Forderungsmanagement 43
2.2.5 Bewertung von Forderungen 45
2.3 Anlagenmanagement. 48
2.3.1 Anlagenverwaltung 48
2.3.2 Ab-/Zuschreibungen. 53
2.3.3 Anlageninventur 55
2.4 Lager- und Bestandsmanagement 55
Wareneingang 55
Retourenabwicklung 58
Kommissionierung und Lagersicherheit 58
Warenausgang 59
Inventuren 60

3 Digitale Datenanalyse. 69
3.1 Grundlagen der digitalen Datenanalyse 69
3.2 Digitale Datenanalyse im Rahmen der rechtlichen Möglichkeiten. 71
3.3 Vorgehensweise bei der digitalen Datenanalyse 73
3.3.1 Aufbau eines Prozessverständnisses 73
3.3.2 Die digitale Datenanalyse an einem Fallbeispiel 76

3.4 Optimierung der digitalen Datenanalyse durch „Data Mining“ 84
3.5 Mögliche Revisionsansätze im Rahmen der digitalen Datenanalyse 88
3.6 Besonderheiten der digitalen Datenanalyse 88
3.6.1 Möglichkeiten und Grenzen der digitalen Datenanalyse 88
3.6.2 Das Kontroll-Paradoxon 90
3.7 Indikatoren zur Analyse des Kreditorenmanagements. 91
3.8 Indikatoren zur Analyse des Debitorenmanagements 93
3.9 Indikatoren im Bereich Lager- und Bestandsmanagement . . 101

4 Archivierung von Unterlagen 107
4.1 Organisation der Aufbewahrung und Vernichtung von Unterlagen 108
4.2 Aufbewahrungsfristen. 111
4.3 Aufbewahrungsformen 113
4.3.1 Aufbewahrung im Original 113
4.3.2 Aufbewahrung mit der Möglichkeit zur bildlichen Wiedergabe. 115
4.3.3 Aufbewahrung mit der Möglichkeit zur inhaltlichen Wiedergabe. 118

Anhang 121
Anlage 1 a Inventuranweisung (Beispiel) 123
Anlage 1 b Anlage 1 zur Inventuranweisung (Beispiel): Aufnahmeplan zur Inventur JJJJ 129
Anlage 1 c Anlage 2 zur Inventuranweisung (Beispiel): Aufzunehmende Bestände 131
Anlage 1 d Anlage 3 zur Inventuranweisung (Beispiel): Aufnahmeformular zur Inventur JJJJ 133
Anlage 2 Verzeichnis der Aufbewahrungsfristen nach bundesdeutschen Vorschriften 135
Anlage 3 BMF-Schreiben vom 7. November 1995 – Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) 139
Anlage 4 BMF-Schreiben vom 16. Juli 2001 – Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) 161

Literaturverzeichnis 169

Autorenverzeichnis 171

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
ACL	Audit Command Language (Softwareprogramm, angemeldete Marke der ACL Services Ltd.)
AO	Abgabenordnung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BpO	Betriebsprüferordnung
BSDG	Bundesdatenschutzgesetz
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CpD	Conto pro Diverse
d. h.	das heißt
DATEV	Datenverarbeitungsorganisation der steuerberatenden Berufe e.V.
DFÜ	Datenfernübertragung
DIIR	DIIR – Deutsches Institut für Interne Revision e.V.
DÜVO	Datenübermittlungsverordnung
DV	Datenverarbeitung
E-Commerce	Electronic Commerce
e.V.	eingetragener Verein
EDI	Electronic Data Interchange (Elektronischer Datenaustausch)
EDM	Elektronisches Dokumentenmanagement
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
engl.	englisch
ERP	Enterprise Resource Planning
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
evtl.	eventuell
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FiFo	First in – First out
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
gem.	gemäß

ggf.	gegebenenfalls
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger IT-gestützter Buchführungssysteme
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertige Wirtschaftsgüter
HFA	Hauptfachausschuss beim Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
HGB	Handelsgesetzbuch
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. S.	im Sinne
i. S. d.	im Sinne des/der
IAS	International Accounting Standards
IDEA	Interactive Data Electronic Applications (Softwareprogramm, eingetragene Marke von CaseWare IDEA Inc.)
ID-Nr.	Identifikations-Nummer
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IHK	Industrie- und Handelskammer
IKS	Internes Kontrollsystem
inkl.	inklusive
insbes.	insbesondere
IT	Informationstechnologie
lat.	lateinisch
Lkw	Lastkraftwagen
lt.	laut
MHD	Mindesthaltbarkeitsdatum
mind.	mindestens
MS	Microsoft
NCI	Non Coded Information
Nr.	Nummer
o. a.	oben angegeben
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OFD	Oberfinanzdirektion
OP	Offene Posten
PS	Prüfungsstandard
rd.	rund
ROI	Return on Investment
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SigG	Signaturgesetz
SigV	Verordnung zum Signaturgesetz
sog.	sogenannt
Tab.	Tabelle
Tsd.	Tausend
Tz.	Textziffer

u. a.	unter anderem
u. ä.	und ähnliche(s)
UR	Umsatzsteuerrundschau (Fachzeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
v. a.	vor allem
vgl.	vergleiche
WBS	Warenbestellschein
WE/RE-Konto	Wareneingangsverrechnungskonto
WKZ	Werbekostenzuschuss
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Fachzeitschrift)
XML	Extensible Markup Language
z. B.	zum Beispiel
ZIR	Zeitschrift für Interne Revision
z.T.	zum Teil
ZPO	Zivilprozessordnung

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abb. 1: Unterschiede bei Einzelwertberichtigung, pauschalierte Einzelwertberichtigung und Portfoliowertberichtigung zwischen HGB und IFRS 47
Abb. 2: Analyse- und Selektionsverfahren. 78
Abb. 3: Kombination von Revisionsfragestellungen zur Suche nach Scheinlieferanten/-rechnungen 79
Abb. 4: Ergebnismatrix zur „Auswertung risikoorientierter Fragestellungen“. 81
Abb. 5: Optimiertes Analyse- und Selektionsverfahren 82
Abb. 6: „Data Mining“ – Landschaft potentieller Datenquellen. 86
Abb. 7: Identifikation von Scheinlieferanten mittels „Data Mining“ 86

Tab. 1: Indikatoren im Bereich Stammdaten 91
Tab. 2: Indikatoren im Bereich Bewegungsdaten. 92
Tab. 3: Vollständigkeit der Forderungen. 93
Tab. 4: Unrechtmäßige Rückvergütungen. 97
Tab. 5: Unrechtmäßig erfolgte Verkäufe an Kunden 97
Tab. 6: Fehler in der Rechnungslegung/Bilanzmanipulation 98
Tab. 7: Vorauszahlungen/Anzahlungen auf Investitionen 98
Tab. 8: Sonstige Indikatoren 99
Tab. 9: Wareneingang 101
Tab. 10: Bevorratung 103
Tab. 11: Warenausgang 105

1 Einleitung

Das Rechnungswesen zählt neben dem Finanzwesen zu den ältesten und auch heute noch wichtigsten Prüfungsgebieten der Internen Revision. Seine Bedeutung ergibt sich aus seiner Funktion: Dokumentation der Werteflüsse im Unternehmen und damit Bereitstellung unverzichtbarer Informationen zur Beurteilung und Steuerung des Unternehmensgeschehens.

Der vorliegende Prüfungsleitfaden ist eine grundlegende Darstellung revisorischer Fragestellungen hinsichtlich des externen Rechnungswesens und konzentriert sich auf wesentliche bilanzielle Themengebiete. Die Inhalte des vorliegenden Prüfungsleitfadens wurden im Vergleich zur 2. Auflage grundlegend überarbeitet und aktualisiert.

Insbesondere wurde die Prüfung bilanzieller Themengebiete mittels digitaler Datenanalyse und -auswertung aufgenommen. Die systematische Auswertung von elektronischen Datenbeständen hat in den vergangenen Jahren stark an Bedeutung gewonnen. Dies steht vor allem in Zusammenhang mit der zunehmenden Komplexität betrieblicher Prozesse und dem damit einhergehenden rapiden Wachstum von digitalen Datenströmen und -beständen. Mit der digitalen Datenanalyse verfügt die Interne Revision aktuell über ein adäquates Instrument, um den auch an dieser Stelle steigenden Anforderungen an die revisorische Tätigkeit gerecht werden zu können.

Das interne Rechnungswesen, d. h. die Kosten- und Leistungsrechnung, wurde demgegenüber im vorliegenden Prüfungsleitfaden im Rahmen der Überarbeitung nicht mehr aufgenommen. Der DIIR-Arbeitskreis „Revision des Finanz- und Rechnungswesens“ hat sich entschieden, diesen Prüfungskomplex im Rahmen einer separaten Veröffentlichung neu auszuarbeiten. Bewertungsfragen werden am Rande behandelt, da diese zu den elementaren Prüfungsaufgaben des Wirtschaftsprüfers im Rahmen der Jahresabschlussprüfung gehören.

Die Gliederung des vorliegenden Prüfungsleitfadens orientiert sich in Kapitel 2 an den für das externe Rechnungswesen relevanten betrieblichen Prozessen. Zielsetzung ist es dabei, die organisatorischen Gegebenheiten für die Mehrheit der Industrieunternehmen widerzuspiegeln und die entsprechenden Prüfungsansätze zu vermitteln. Aufgrund der Komplexität der Prozesse hat es sich in der Prüfungspraxis bewährt, einzelne Teilgebiete des Rechnungswesens als eigene Prüfungsthemen zu behandeln oder ggf. zu kombinieren. Diesem Grundgedanken folgt die Kapitelgliederung.

Kapitel 3 beschäftigt sich mit der Prüfung der Rechnungswesensprozesse mittels der Auswertung von digitalen Datenbeständen. Kapitel 4 umfasst den übergeordneten Aspekt der Aufbewahrungspflichten von Unterlagen. Das Rechnungswesen ist von diesen Pflichten stark betroffen. Da hier gesetzliche

Anforderungen einzuhalten sind, hat die Thematik eine besondere revisorische Relevanz. Daneben betreffen die Aufbewahrungspflichten aber auch andere Funktionsbereiche wie z. B. „Compliance“ und bedürfen unternehmensintern einheitlich anzuwendender Regelungen.

Die Prüfungsfragen sind insbesondere durch

- die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB),
- die Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) sowie
- Aspekte des Internen Kontrollsystems (IKS)

geprägt.

Die heute aktuellen Organisationsstrukturen von Unternehmen, wie die Prozessorientierung oder die Ansätze zur Matrixorganisation sowie Führungsansätze, die mit dem Begriff der Vertrauensorganisation verbunden sind, haben die Ausgestaltung des IKS entscheidend verändert.

Einerseits werden Prozessabläufe aktiv durch IT-technisch implementierte Instrumente wie z. B. Restriktionen oder Barrieren und damit verknüpfte Genehmigungsworkflows gesteuert. Andererseits sind an die Stelle der Funktionstrennung nachgelagerte Kontrollen von Geschäftsvorfällen getreten wie z. B. die Überwachung der Beachtung von Regelungen und Vorschriften mittels sog. „Exception-Reports“ durch Verantwortungsträger.

Diese können durch IT-technische Instrumente, wie z. B. ACL[1], DATEV-Tools für ACL-Datenanalyse[2] oder IDEA[3], besonders effizient und effektiv gestaltet werden. In diesem Zusammenhang wird insbesondere auf die Ausführungen zu den maschinell auswertbaren Indikatoren bzgl. des Kreditoren-, Debitoren-, Anlagen- und Bestandsmanagements in Kapitel 3 dieses Leitfadens verwiesen.

Eine IT-gestützte systematische Analyse von Geschäftsvorfällen auf Basis von elektronischen Datenbeständen hat sich zwischenzeitlich zu einem eigenen Tätigkeitsfeld der Beraterbranche entwickelt, die eigene Tools hierfür

1 ACL und das ACL-Logo sind angemeldete Marken der ACL Services Ltd., 1550 Alberni Street, Vancouver BC, Kanada, 2004.

2 Produkt der DATEV eG.

3 IDEA wurde ursprünglich vom Kanadischen Rechnungshof entwickelt. Später beteiligten sich das Kanadische Institut der Wirtschaftsprüfer CICA und ein international besetztes Komitee mit der Weiterentwicklung. Heute ist IDEA eine eingetragene Marke von CaseWare IDEA Inc. Audicon ist exklusiver Distributor für den deutschsprachigen Markt. 2002 hat die Finanzverwaltung ihre Außenprüfer zur Durchführung der digitalen Steuerprüfung mit der Prüfsoftware IDEA ausgestattet.

entwickelt hat. Aus Sicht der Autoren sollte im Einzelfall unter Kosten-/Nutzenaspekten sorgfältig abgewogen werden, ob solche Analysen intern oder durch Externe durchgeführt werden. Nach vielfältigen Erfahrungen des Arbeitskreises werden häufig unternehmensspezifische Aspekte im Rahmen von externen digitalen Datenanalysen nicht hinreichend berücksichtigt.

Da der Prüfungsleitfaden von IT-gestützten Buchführungssystemen ausgeht, werden die organisatorischen Grundlagen für das Rechnungswesen, wie z. B. Verfahrensdokumentation, Beleg-, Journal- und Kontenfunktion etc. nicht gesondert behandelt. Es wird auf die Grundsätze ordnungsmäßiger IT-gestützter Buchführungssysteme (GoBS)[4] sowie auf die IDW-Stellungnahmen zur Rechnungslegung[5] verwiesen, die diese Aspekte abschließend regeln. Selbstverständlich sollte es sein, dass sich der Prüfer vor Beginn seiner Prüfung sämtliche aktuellen Richtlinien, wie Handbücher, Arbeitsanweisungen, Prozessbeschreibungen, Kontenplan, Kontierungsrichtlinien etc., beschafft.

4 Siehe Anlage 3: BMF-Schreiben vom 07.11.1995, IV A 8 – S 0316 – 52/95, Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS), BStBl I 1995, S. 738 ff.

5 IDW-RS-FAIT 1: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Informationstechnologie, Stand: 24.09.2002, veröffentlicht in WPg 2002, S. 1157 ff. (Heft-Nr. 21/2002); IDW-RS-FAIT 2: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung bei Einsatz von Electronic Commerce, Stand: 29.09.2003, veröffentlicht in WPg 2003, S. 1258 ff. (Heft-Nr. 22/2003); IDW-RS-FAIT 3: Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung beim Einsatz elektronischer Archivierungsverfahren, Stand: 11.07.2006, veröffentlicht in WPg 2006, S. 1465 ff. (Heft-Nr. 22/2006).